

Processo C-116/10

État du Grand-Duché de Luxembourg

e

Administration de l'enregistrement et des domaines

contra

Pierre Feltgen, agindo na qualidade de administrador de falência da Bacino Charter Company SA

e

Bacino Charter Company SA

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Cour de cassation (Luxemburgo)]

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigo 15.º, n.os 4, alínea a), e 5 – Isenção das operações de locação de barcos de mar – Alcance»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva – Isenção das operações de fretamento de barcos afectos à navegação em alto mar

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 15.º, ponto 5)

O artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 91/680, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços que, mediante remuneração, consistem em pôr um barco e a respectiva tripulação à disposição de pessoas singulares, para fins de viagens de recreio em alto mar.

Com efeito, este artigo, visa a locação de barcos afectos à navegação em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca. Para que essa prestação de locação possa estar isenta ao abrigo desta disposição, é necessário que o locatário do barco em causa o utilize para exercer uma actividade económica. Daqui resulta que, no caso de o barco ser alugado a pessoas que o utilizam exclusivamente para fins recreativos, e não com intuito lucrativo, à margem de qualquer actividade económica, a prestação de locação não preenche os requisitos explícitos de isenção de imposto sobre o valor acrescentado exigidos no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

(cf. n.os 13?14, 21 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Dezembro de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigo 15.º, n.os 4, alínea a), e 5 – Isenção das operações de locação de barcos afectos à navegação no alto mar – Alcance»

No processo C-116/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Cour de cassation (Luxemburgo), por decisão de 18 de Fevereiro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Março de 2010, no processo

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

contra

Pierre Feltgen, agindo na qualidade de administrador de falência da Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász e G. Arestis (relator), juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do État du Grand-Duché de Luxembourg e da administration de l'enregistrement et des domaines, por F. Kremer e P.-E. Partsch, avocats,

– em representação de P. Feltgen, agindo na qualidade de administrador da falência da Bacino Charter Company SA, e da Bacino Charter Company SA, por B. Felten, avocat,

- em representação do Governo alemão, por T. Henze, C. Blaschke e B. Klein, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo cipriota, por D. Kallí, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso, na qualidade de agente,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o État du Grand-Duché de Luxembourg e a administration de l'enregistrement et des domaines (a seguir «Administração Fiscal») a P. Feltgen, administrador da falência da Bacino Charter Company SA, sociedade de direito luxemburguês (a seguir «Bacino»), e a esta sociedade, a propósito do pagamento, por esta empresa, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que consta dos avisos de liquidação correspondentes aos exercícios de 1998 e de 1999.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 Sob a epígrafe «Isenções das operações de exportação para fora da Comunidade, das operações equiparadas e dos transportes internacionais», o artigo 15.º da Sexta Directiva dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

4. As entregas de bens destinados ao abastecimento de barcos:

a) Afectos à navegação no alto mar, e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca;

b) De salvamento e de assistência no mar, ou afectos à pesca costeira, com excepção, relativamente a estes últimos, das provisões de bordo;

[...]

5. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação dos barcos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 4 e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objectos – incluindo o equipamento de pesca – incorporados nos referidos barcos ou que

sejam utilizados na sua exploração;

[...]»

Regulamentação nacional

4 A Sexta Directiva foi transposta para a ordem jurídica luxemburguesa pela Lei de 12 de Fevereiro de 1979 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «lei luxemburguesa»). O artigo 43.º, n.º 1, alínea i), segundo travessão, da referida lei, na sua versão aplicável à data dos factos no processo principal, prevê que as prestações de serviços para efeitos da navegação marítima estão isentas de IVA nos limites e nas condições a determinar por regulamento grão?ducal.

5 O artigo 7.º, n.º 2, alínea a), primeiro travessão, do Regulamento grão?ducal de 16 de Junho de 1999 relativo à isenção do imposto sobre o valor acrescentado das operações de exportação para fora da Comunidade, das entregas intracomunitárias de bens e de outras operações precisa que se entende por prestações de serviços efectuadas para efeitos da navegação marítima, previstas no artigo 43.º, o fretamento e a locação de barcos, com excepção dos iates e dos outros barcos e embarcações de recreio ou de desporto, afectos à navegação marítima e que assegurem o transporte remunerado de pessoas ou de bens ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 Entre 10 de Julho de 1998 e 8 de Agosto de 1999, a Bacino pôs regularmente, mediante remuneração, à disposição de pessoas singulares que navegassem para fins de recreio em alto mar, um barco de que era proprietária e a respectiva tripulação. Por considerar que esta operação estava isenta de IVA, a Bacino não liquidou o referido imposto.

7 Por entender que não se devia aplicar a isenção de IVA prevista no artigo 43.º, n.º 1, alínea i), segundo travessão, da lei luxemburguesa, na medida em que o referido barco não era um navio comercial, mas um iate na acepção do regulamento grão?ducal referido no n.º 5 do presente acórdão, a Administração Fiscal notificou à Bacino, em 2001, avisos de liquidação correspondentes aos exercícios de 1998 e 1999, dos quais constavam os montantes de que esta sociedade era devedora a título de IVA.

8 No seguimento de uma reclamação que foi indeferida, a Bacino impugnou esta liquidação no tribunal d'arrondissement de Luxembourg, alegando que a referida operação estava abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 43.º, n.º 1, alínea i), segundo travessão, da lei luxemburguesa.

9 Tendo este recurso sido julgado improcedente, a Bacino interpôs recurso para a Cour d'appel, que deu provimento ao seu recurso. Este órgão jurisdicional concluiu, nomeadamente, pela existência de uma prestação principal de locação de um barco com tripulação e de uma prestação acessória de transporte. O referido órgão jurisdicional, tendo observado que o barco de que a Bacino era proprietária estava afecto à navegação em alto mar e que o transporte de passageiros era remunerado, o que implicava que a locação desse barco constituía uma operação comercial, declarou que estavam reunidos os requisitos enunciados no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

10 A Administração Fiscal interpôs recurso para a Cour de cassation, que, por considerar que a solução do litígio no processo principal necessita da interpretação do direito da União, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As prestações de serviços efectuadas pelo proprietário de um barco que, mediante remuneração, o coloca à disposição, com uma tripulação, de pessoas singulares para fins de viagens de recreio em alto mar, podem ser isentas ao abrigo do artigo 15.º, [n.º] 5, da Sexta Directiva [...] quando as prestações são consideradas simultaneamente uma prestação de locação de barco e uma prestação de transporte?»

Quanto à questão prejudicial

11 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nesta disposição é aplicável às prestações de serviços que, mediante remuneração, consistem em pôr um barco e a respectiva tripulação à disposição de pessoas singulares, para fins de viagens de recreio em alto mar.

12 A este respeito, importa recordar a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, segundo a qual, para interpretar uma disposição de direito da União, se deve atender não só aos termos desta mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., designadamente, acórdãos de 17 de Novembro de 1983, *Merck*, 292/82, *Recueil*, p. 3781, n.º 12; de 1 de Março de 2007, *Schouten*, C-34/05, *Colect.*, p. I-1687, n.º 25; e de 3 de Dezembro de 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 24).

13 Impõe-se sublinhar, a este respeito, que a própria redacção do artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que remete para o n.º 4, alínea a), deste artigo, visa a locação de barcos afectos à navegação em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca. Para que essa prestação de locação possa estar isenta ao abrigo desta disposição, é necessário que o locatário do barco em causa o utilize para exercer uma actividade económica.

14 Daqui resulta que, no caso de o barco ser alugado, como acontece no processo principal, a pessoas que o utilizam exclusivamente para fins recreativos, e não com intuito lucrativo, à margem de qualquer actividade económica, a prestação de locação não preenche os requisitos explícitos de isenção de IVA exigidos no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

15 De resto, deve precisar-se que o artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva isenta igualmente, por remissão para o seu n.º 4, alínea b), a locação de barcos de salvamento e de assistência no mar, ou afectos à pesca costeira, excluindo, relativamente a estes últimos, as provisões de bordo. Contudo, os casos referidos nestas disposições são manifestamente estranhos aos factos em causa no processo principal.

16 A interpretação que figura nos n.os 13 e 14 do presente acórdão é, além disso, corroborada pelo objectivo do regime das isenções previstas no artigo 15.º da Sexta Directiva, o qual, no que se refere às operações de exportação, às operações equiparadas e aos transportes internacionais, consiste em respeitar o princípio da tributação dos bens ou dos serviços em questão no seu lugar de destino (v. acórdão de 18 de Outubro de 2007, *Navicon*, C-97/06, *Colect.*, p. I-8755, n.º 29).

17 Nestas condições, a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva não pode aproveitar aos serviços de locação de um barco destinados a clientes que o utilizam para fins estritamente privados, na qualidade de consumidores finais.

18 Importa igualmente observar que a exposição de motivos que acompanhava a Proposta de Sexta Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros

respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, apresentada pela Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho das Comunidades Europeias em 29 de Junho de 1973, indica explicitamente que os barcos de lazer estão excluídos da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 5, desta directiva e que os serviços fornecidos para consumo final com eles relacionados devem estar sujeitos ao IVA. Esta exposição confirma que as prestações de locação de barcos fornecidas aos consumidores finais que as afectam a fins recreativos ou de lazer estão excluídas do âmbito de aplicação desta isenção.

19 Além disso, em conformidade com jurisprudência assente, as isenções de IVA devem ser interpretadas de forma estrita, por constituírem excepções ao princípio geral segundo o qual qualquer serviço prestado a título oneroso por um sujeito passivo está sujeito a este imposto (v., designadamente, acórdãos de 26 de Junho de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, *Colect.*, p. I-2561, n.º 19, e de 14 de Setembro de 2006, *Elmeka*, C-181/04 a C-183/04, *Colect.*, p. I-8167, n.º 15).

20 Por outro lado, a interpretação que figura nos n.os 13 e 14 do presente acórdão não pode ser posta em causa pela qualificação, em direito nacional, das prestações controvertidas no processo principal, a qual não tem incidência na resposta a dar à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em particular, dos n.os 27 e 28 do acórdão *Navicon*, já referido, que tem precisamente por objecto a interpretação do artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que a sujeição a IVA de uma operação determinada ou a sua isenção não podem depender da sua qualificação em direito nacional, dado que, em conformidade com jurisprudência assente, embora, por força da frase que introduz este artigo 15.º, os Estados-Membros fixem os requisitos de isenção com vista a assegurar a aplicação correcta e simples e prevenir quaisquer fraudes, evasões e eventuais abusos, estes requisitos não podem dizer respeito à definição do conteúdo das isenções previstas.

21 Atendendo a todas as considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços que, mediante remuneração, consistem em pôr um barco e a respectiva tripulação à disposição de pessoas singulares, para fins de viagens de recreio em alto mar.

Quanto às despesas

22 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços que, mediante remuneração, consistem em pôr um barco e a respectiva tripulação à disposição de pessoas singulares, para fins de viagens de recreio em alto mar.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.